

# Urteil vom 28. April 2020, VI R 5/18

## Werbungskostenabzug bei Zuwendungen der Bundeswehr durch die Zurverfügungstellung einer Gemeinschaftsunterkunft

ECLI:DE:BFH:2020:U.280420.VIR5.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 30. Januar 2018, Az: 2 K 1198/15

## Leitsätze

1. Führen Zuwendungen des Arbeitgebers, durch die sich der Arbeitnehmer eigene Aufwendungen erspart, beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigen Einnahmen, können in Höhe der Zuwendungen abziehbare Werbungskosten vorliegen, wenn die Zahlungen durch den Arbeitnehmer zu abziehbaren Werbungskosten geführt hätten (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Zuwendungen der Bundeswehr durch die kostenlose Zurverfügungstellung einer Gemeinschaftsunterkunft sind bei einem Zeitsoldaten neben den Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte als Werbungskosten abziehbar, wenn er die Gemeinschaftsunterkunft ausschließlich für dienstliche Zwecke und nicht zum Wohnen am Beschäftigungsort nutzt.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 31.01.2018 - 2 K 1198/15 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 06.05.2015 aufgehoben.

Die Einkommensteuer für 2009 wird unter Änderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten vom 12.12.2014 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Berücksichtigung weiterer Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 612 € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2009) Zeitsoldat bei der Bundeswehr am Standort X. Die Bundeswehr stellte dem ledigen Kläger gemäß § 18 des Soldatengesetzes und § 69 Abs. 3 des Bundesbesoldungsgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. den hierzu erlassenen Verwaltungsvorschriften unentgeltlich eine Gemeinschaftsunterkunft in der Kaserne zur Verfügung.
- 2 Grundsätzlich bestand für den Kläger die Verpflichtung, in der Gemeinschaftsunterkunft zu wohnen. Er war allerdings nicht zur Übernachtung in der Gemeinschaftsunterkunft verpflichtet. Die Ausgangsregelungen der Bundeswehr ließen eine Rückkehr an den Heimatwohrt nach Dienstschluss zu (sog. "Ausgang bis zum Wecken"). Der Kläger nutzte die Unterkunft in der Kaserne dementsprechend nicht für Übernachtungen, sondern fuhr nach Dienstende von der Kaserne zu seiner Wohnung in Y zurück.

- 3 Für die Gestellung der Unterkunft setzte die Bundeswehr einen geldwerten Vorteil nach der Sozialversicherungs-geltverordnung in Höhe von monatlich 51 € (612 € für das Streitjahr) an.
- 4 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von 1.796,70 € (113 Fahrten à 53 km x 0,30 €/km) geltend. Daneben beantragte er die Anerkennung von Unterkunftskosten am Beschäftigungsort in Höhe des von der Bundeswehr in Ansatz gebrachten Sachbezugs von 612 €.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Fahrtkosten an, versagte aber den Abzug der Unterkunftskosten als Werbungskosten auch im Einspruchsverfahren.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1130 veröffentlichten Gründen ab.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Er beantragt sinngemäß, das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 12.12.2014 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 612 € herabgesetzt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Der Senat kann offen lassen, ob die kostenlose Zurverfügungstellung der Gemeinschaftsunterkunft in der Kaserne unter den im Streitfall gegebenen Umständen als Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzusehen ist. Denn dem Kläger steht entgegen der Auffassung des FG jedenfalls ein Werbungskostenabzug in Höhe des als geldwerter Vorteil für die Gemeinschaftsunterkunft angesetzten Betrags zu.
- 12 1. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Davon ist auszugehen, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind (z.B. Senatsurteile vom 16.01.2019 - VI R 24/16, BFHE 263, 449, BStBl II 2019, 376, Rz 8; vom 18.08.2016 - VI R 52/15, Rz 11, und Senatsbeschluss vom 02.02.2011 - VI R 15/10, BFHE 232, 494, BStBl II 2011, 456, Rz 10, m.w.N.).
- 13 Führen Zuwendungen des Arbeitgebers, durch die sich der Arbeitnehmer eigene Aufwendungen erspart, beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigen Einnahmen, können in Höhe der Zuwendungen abziehbare Werbungskosten vorliegen, wenn die Zahlungen durch den Arbeitnehmer zu abziehbarer Werbungskosten geführt hätten (Senatsurteile vom 03.02.2011 - VI R 9/10, Rz 13; vom 11.12.2008 - VI R 9/05, BFHE 224, 70, BStBl II 2009, 385, unter II.2., und vom 24.05.2007 - VI R 73/05, BFHE 218, 180, BStBl II 2007, 766, unter II.2.).
- 14 2. Im Streitfall stellte die Bundeswehr dem Kläger kostenlos eine Gemeinschaftsunterkunft in der Kaserne zur Verfügung. Beim Kläger wurde entsprechend ein geldwerter Vorteil als Sachbezug angesetzt und in Höhe der amtlichen Sachbezugswerte der Besteuerung unterworfen. Dem Kläger steht aber in derselben Höhe ein entsprechender Werbungskostenabzug zu. Denn er hätte die Aufwendungen für die Gemeinschaftsunterkunft, wenn er sie selbst getragen hätte, gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten abziehen können.
- 15 a) Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG liegen im Streitfall nicht vor.

- 16** Zwar kann für das Wohnen am Beschäftigungsort eine Gemeinschaftsunterkunft, insbesondere in einer Kaserne, ausreichen (Senatsurteil vom 02.10.1992 - VI R 11/91, BFHE 169, 190, BStBl II 1993, 113; Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 9 Rz G 75; Köhler in Bordewin/Brandt, § 9 EStG Rz 1042; Lochte, in Frottscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 9 Rz 185; Claßen in Lademann, EStG, § 9 EStG Rz 102). Für eine doppelte Haushaltsführung ist es auch nicht erforderlich, dass der Arbeitnehmer die Mehrzahl der Wochentage in der Wohnung am Beschäftigungsort anwesend ist und dort übernachtet (Senatsurteile vom 09.06.1988 - VI R 85/85, BFHE 154, 59, BStBl II 1988, 990, und in BFHE 169, 190, BStBl II 1993, 113; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 496; Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl., § 9 Rz 228; Lochte, in Frottscher/Geurts, a.a.O., § 9 Rz 185). Nutzt der Steuerpflichtige die Unterkunft am Beschäftigungsort allerdings nicht zum Wohnen, kann von einer doppelten Haushaltsführung keine Rede sein (Senatsurteil in BFHE 169, 190, BStBl II 1993, 113; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 09.01.1991 - 7 K 2745/89, EFG 1992, 17; HHR/Bergkemper, a.a.O.; Geserich, in: KSM, a.a.O., § 9 Rz G 77).
- 17** Im vorliegenden Fall steht nach den den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, gegen die das FA im Revisionsverfahren keine Rügen vorgebracht hat, fest (§ 118 Abs. 2 FGO), dass der Kläger im Streitjahr in der Kaserne nicht übernachtet hatte. Das FG hat auch nicht festgestellt, dass der Kläger seine Unterkunft in der Kaserne im Streitjahr sonst für private Zwecke, z.B. für den (privaten) Aufenthalt während dienstfreier Zeiten, genutzt hatte. Nach seinem unwidersprochenen Vortrag diene die Unterkunft in der Kaserne dem Kläger nur für dienstliche Zwecke, insbesondere für die Aufbewahrung seiner Dienstkleidung und seiner Ausrüstung sowie für das Wechseln der Uniform. Dies reicht für ein "Wohnen" am Beschäftigungsort aber nicht aus, wie der Senat bereits entschieden hat (Senatsurteil in BFHE 169, 190, BStBl II 1993, 113).
- 18** b) Der Kläger hätte die Aufwendungen für die Unterkunft in der Kaserne, wenn er sie selbst getragen hätte, als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehen können. Die Aufwendungen wären beruflich veranlasst gewesen. Denn die Aufbewahrung der Uniform und der Ausrüstung des Klägers in der Kaserne standen ebenso wie das Anlegen bzw. der Wechsel der Uniform in objektivem Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Klägers als Soldat und dienten ihr auch subjektiv.
- 19** Dem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ständen im vorliegenden Fall die Vorschriften der doppelten Haushaltsführung nicht entgegen. Dies gilt --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- insbesondere in Bezug auf das damit in Zusammenhang stehende Wahlrecht des Steuerpflichtigen, entweder die Aufwendungen für die (täglichen) Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder die Kosten für die Zweitwohnung nebst einer wöchentlichen Familienheimfahrt als Werbungskosten geltend zu machen (s. dazu Senatsurteile in BFHE 154, 59, BStBl II 1988, 990, und vom 07.10.1994 - VI R 54/91, BFH/NV 1995, 386).
- 20** Zwar sind Unterkunftskosten nach der ständigen Rechtsprechung des Senats im Regelungsbereich des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar, selbst wenn die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung nicht erfüllt sind (Senatsurteile vom 16.11.2017 - VI R 31/16, BFHE 260, 143, BStBl II 2018, 404, Rz 22; vom 16.01.2018 - VI R 2/16, Rz 36, und vom 23.10.2019 - VI R 1/18, Rz 24). Dies beruht darauf, dass Kosten für eine (Zweit-)Wohnung als Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht beruflich veranlasst sind (Senatsurteil in BFHE 260, 143, BStBl II 2018, 404, Rz 20). § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG ist insoweit lex specialis zu § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG (Geserich, in: KSM, a.a.O., § 9 Rz G 7; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 326; jeweils m.w.N.).
- 21** Im vorliegenden Fall ist der Regelungsbereich des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG allerdings nicht berührt. Denn der Kläger wohnte --wie oben dargelegt-- nicht in der Gemeinschaftsunterkunft in der Kaserne. Für die Anwendung der § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG verdrängenden Spezialvorschriften des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG ist daher im Streitfall von vornherein kein Raum. Es geht vorliegend nicht um grundsätzlich privat veranlasste Wohnkosten, die nur unter den Voraussetzungen von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehbar sind.
- 22** Der Kläger hätte die beruflich veranlassten Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft in der Kaserne zur Aufbewahrung seiner Dienstkleidung und seiner Ausrüstung sowie zum Anlegen bzw. Wechseln der Uniform, wenn ihm diese nicht kostenlos zur Verfügung gestellt worden wäre, daher gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG neben den Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte als Werbungskosten geltend machen können.
- 23** 3. Die Vorentscheidung, die von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, kann daher keinen Bestand haben.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)